

**Jugement commercial 2018TALCH02/00347**

Audience publique du vendredi, vingt-trois février deux mille dix-huit.

**Numéro 177 101 et 180 325 du rôle**

Composition :

Anick WOLFF, 1<sup>ère</sup> vice-présidente;  
Nathalie HILGERT, 1<sup>er</sup> juge;  
Carole ERR, 1<sup>er</sup> juge;  
Paul BRACHMOND, greffier.

**I. 177 101**

**Entre :**

La société à responsabilité limitée **DELOITTE TAX & CONSULTING SARL**, établie et ayant son siège social à L-2220 Luxembourg, 560, rue de Neudorf, représentée par son gérant actuellement en fonction, inscrite au Registre de Commerce et des Sociétés de Luxembourg sous le numéro B 165178 ;

élisant domicile en l'étude de Maître Aurélia COHRS, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg,

**demanderesse**, comparant par Maître Aurélia COHRS, avocat à la Cour, susdit,

**et :**

la société anonyme **AGRICOM HOLDINGS SA**, établie et ayant son siège social à L-1351 Luxembourg, 19, rue du commerce, représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, inscrite au Registre de Commerce et des Sociétés de Luxembourg sous le numéro B 183064,

**défenderesse**, comparant par Maître Lars GOSLINGS, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg.

## II. 180 325

### Entre :

- 1) La société anonyme **AGRICOM HOLDINGS SA**, établie et ayant son siège social à L-1351 Luxembourg, 19, rue du commerce, représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, inscrite au Registre de Commerce et des Sociétés de Luxembourg sous le numéro B 183064 ;
- 2) La société anonyme de droit suisse **AGRIFUNDS AG**, établie et ayant son siège social à CH-6300 Zug, 6, Poststrasse, représentée par son conseil d'administration actuellement en fonction, inscrite au Registre du Commerce du Canton de Zug sous le numéro CHE-113.205.380 ;
- 3) La société de droit maltais **BIOHOLDINGS LTD**, établie et ayant son siège social à 1026 Malte, Whitehall Mansions – Level 2 – Ta'Xbiex Seafront, Ta' Xbiex XBX, représentée par son administrateur unique actuellement en fonction, inscrite au Registre de Sociétés de Malte sous le numéro C63275,

élisant domicile en l'étude de Maître Lars GOSLINGS, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg,

**demandereses**, comparant par Maître Lars GOSLINGS, avocat à la Cour, susdit,

### et :

La société à responsabilité limitée **DELOITTE TAX & CONSULTING SARL**, établie et ayant son siège social à L-2220 Luxembourg, 560, rue de Neudorf, représentée par son gérant actuellement en fonction, inscrite au Registre de Commerce et des Sociétés de Luxembourg sous le numéro B 165178 ;

**défenderesse**, comparant par Maître Aurélia COHRS, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg.

---

### Faits :

### **I. 177 101**

Par exploit de l'huissier de justice suppléant Laura GEIGER, en remplacement de l'huissier de justice Carlos CALVO de Luxembourg, en date du 9 mai 2016, la demanderesse a fait donner assignation à la défenderesse à comparaître le 20 mai 2016 à 9.00 heures devant le tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg, deuxième chambre, siégeant en matière commerciale, Cité Judiciaire, Plateau du Saint-Esprit, 1<sup>er</sup> étage, salle CO.1.01, pour y entendre statuer sur le mérite de la demande contenue dans ledit exploit d'huissier ci-après reproduit :

### **II. 180 325**

Par exploit de l'huissier de justice Pierre BIEL de Luxembourg en date du 11 octobre 2016, les demandereses ont fait donner assignation à la défenderesse à comparaître le 28 octobre 2016 à 9.00 heures devant le tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg, deuxième chambre, siégeant en matière commerciale, Cité Judiciaire, Plateau du Saint-Esprit, 1<sup>er</sup> étage, salle CO.1.01, pour y entendre statuer sur le mérite de la demande contenue dans ledit exploit d'huissier ci-après reproduit :

L'affaire introduite par exploit du 9 mai 2016 fut inscrite sous le numéro 177 101 du rôle pour l'audience publique du 20 mai 2016 devant la deuxième chambre, siégeant en matière commerciale.

L'affaire introduite par exploit du 11 octobre 2016 fut inscrite sous le numéro 180 325 du rôle pour l'audience publique du 28 octobre 2016 devant la deuxième chambre, siégeant en matière commerciale.

Les deux affaires furent utilement retenues à l'audience publique du 21 décembre 2017, audience lors de laquelle les débats eurent lieu comme suit :

Maître Aurélia COHRS donna lecture des assignations introductives d'instance et exposa les moyens de sa partie.

Maître Lars GOSLINGS répliqua et exposa ses moyens.

Sur ce, le tribunal prit l'affaire en délibéré et rendit à l'audience publique de ce jour le

### **j u g e m e n t   q u i   s u i t :**

#### Faits

La société anonyme AGRICOM HOLDINGS (ci-après « AGRICOM ») a opéré une migration de son siège social de Curaçao vers Luxembourg le 23 décembre 2013. Les actifs de la société étaient alors composés de cash et de participations à hauteur de 33 % dans la société de droit néerlandais NIDERA CAPITAL BV (ci-après « NIDERA »). Les sociétés AGRIFUNDS AG et BIOHOLDINGS LTD sont les actionnaires d'AGRICOM. Au moment de la migration, les participations dans NIDERA étaient évaluées à 185,60 millions d'EUR.

Le 30 janvier 2014, une distribution de dividendes a été décidée au sein de NIDERA. AGRICOM bénéficiait à ce titre de dividendes à hauteur de 3.333.163,62 USD.

Au 30 septembre 2014, à la clôture de l'exercice, la participation dans NIDERA était chiffrée à 226,50 millions d'EUR.

Le 7 octobre 2014, AGRICOM a apporté ses parts dans NIDERA à la société de droit néerlandais SWANSEA BV et a reçu en échange des actions SWANSEA pour une valeur comptable de 252 millions d'EUR.

Le 29 octobre 2014, SWANSEA rachète toutes ses actions de classe D détenues par AGRICOM (acquises par AGRICOM pour le montant de 108,70 millions d'EUR) pour la somme de 233 millions d'EUR.

Par lettres d'engagement du 15 décembre 2014 (« Engagement Letter ») et du 7 avril 2015 (« Master Engagement Letter »), AGRICOM a chargé la société à responsabilité

limitée DELOITTE TAX & CONSULTING (ci-après « DELOITTE ») de la prestation de services en matière fiscale.

Ainsi, DELOITTE était chargée de conseils fiscaux relatifs

- aux conséquences fiscales liées au transfert en décembre 2013 du siège social d'AGRICOM de Curaçao vers Luxembourg ;
- à la taxation éventuelle du dividende versé en février 2014 à AGRICOM par sa filiale NIDERA;
- à la taxation de l'échange par AGRICOM de titres de NIDERA en titres de la société SWANSEA BV et plus particulièrement l'application de l'exonération fiscale prévue par l'article 22bis de la loi concernant l'impôt sur le revenu (ci-après « L.I.R. ») au gain réalisé par cette transaction.

Suivant l'« Engagement Letter », DELOITTE s'engagea à fournir :

- un mémorandum technique sur les conséquences fiscales des transactions effectuées par AGRICOM pour le montant de 7.500,- EUR ;
- différents services fiscaux dont l'étendue et le prix devaient être précisés par tout moyen de communication écrite.

Aux termes de la « Master Engagement Letter », DELOITTE s'engageait à fournir à AGRICOM :

- des « tax compliance services » pour un prix entre 5.500,- et 7.000,- EUR ;
- des « additional tax compliance services » et conseil fiscal général qui seraient facturés au temps passé.

DELOITTE informa AGRICOM, par courrier électronique du 31 décembre 2014, que les services demandés se chiffraient à ce moment à 24.750,- EUR HTVA.

Le 28 janvier 2015, un nouveau décompte fut envoyé par DELOITTE fixant les services rendus au montant de 49.500,- EUR HTVA.

Une première facture n° 10200090001582 fut éditée le 18 février 2015 pour un montant TTC de 86.872,50 EUR.

Le 7 septembre 2015, un nouveau décompte détaillé a été envoyé à AGRICOM dont il résultait que les services livrés se chiffraient à 102.311,80 EUR.

Une deuxième facture n° 10200090062112 fut établie le 5 octobre 2015 pour le montant TTC de 119.654,73 EUR.

Un premier paiement de 58.500,- EUR fut effectué le 28 octobre 2015.

Par courrier électronique du 2 mars 2016 un décompte global des prestations a été envoyé à AGRICOM.

La facture finale n° 10200090074651 a été émise le 14 avril 2016 pour un montant TTC de 36.036,- EUR.

Celle-ci fut contestée par AGRICOM par lettre recommandée avec accusé de réception et fax du 25 avril 2016.

Suivant courrier du 26 avril 2016, DELOITTE adressa une mise en demeure à AGRICOM afin d'obtenir le paiement du montant total de 184.063,23 EUR, représentant la somme des trois factures émises à l'adresse d'AGRICOM, après avoir déduit le paiement de 58.500,- EUR.

### Procédure

Par exploit de l'huissier de justice Carlos CALVO du 9 mai 2016, DELOITTE a fait donner assignation à AGRICOM à comparaître devant le tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg siégeant en matière commerciale.

Cette affaire fut inscrite au rôle sous le numéro 177101.

Par exploit de l'huissier de justice Pierre BIEL du 11 octobre 2016, AGRICOM, la société anonyme de droit suisse AGRIFUNDS AG et la société de droit maltais BIOHOLDINGS LTD ont fait donner assignation à DELOITTE à comparaître devant le tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg siégeant en matière commerciale.

Cette affaire fut inscrite au rôle sous le numéro 180325.

Les deux affaires étant connexes, il y a lieu, dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice, de les joindre pour statuer par un seul et même jugement.

### Prétentions et moyens des parties

**DELOITTE** demande à voir condamner AGRICOM à lui payer au titre de factures impayées le montant de 184.063,23 EUR, à majorer des intérêts légaux (taux directeur de la Banque Centrale Européenne majorée de 8 points en application de l'article 3, respectivement de l'article 12 de la loi modifiée du 18 avril 2004 relative aux délais de paiement et aux intérêts de retard, (ci-après « la Loi modifiée de 2004 ») et ce depuis la date d'échéance des factures, sinon à partir du 26 avril 2016, date de la mise en demeure, sinon depuis le jour de la demande en justice jusqu'à solde.

Elle demande encore que le taux soit majoré de trois points à l'expiration d'un délai de trois mois à compter de la signification du jugement à intervenir, à se voir allouer le montant de 5.000,- EUR en application de l'article 5 de la Loi modifiée de 2004, une indemnité de procédure de 2.500,- EUR sur base de l'article 240 du Nouveau code de procédure civile, la condamnation d'AGRICOM à tous les frais et dépens de l'instance avec distraction au profit de son avocat, qui la demande, affirmant en avoir fait l'avance, ainsi que l'exécution provisoire sans caution du jugement à intervenir.

DELOITTE base sa demande principalement sur le principe de la facture acceptée tiré de l'article 109 du Code de commerce, dans la mesure où aucune des factures n'aurait été contestée dans le délai de 15 jours de leur réception, conformément aux conditions générales applicables au contrat liant les parties, dûment acceptées par AGRICOM. En ordre subsidiaire, elle base sa demande sur la responsabilité contractuelle prévue aux articles 1134 et suivants et 1146 et suivants du Code civil en raison du non-respect par AGRICOM de son obligation contractuelle de payer les prestations effectuées de manière correcte par DELOITTE. En dernier ordre de subsidiarité elle demande la condamnation d'AGRICOM sur base de la responsabilité délictuelle des articles 1382 et 1383 du Code civil.

Quant à l'applicabilité de l'article 109 du Code de commerce, DELOITTE fait valoir qu'en se constituant sous la forme d'une société commerciale, les prestations effectuées dans le cadre d'une profession libérale ayant un objet civil sont à considérer comme étant de nature commerciale, de sorte que le principe de la facture acceptée leur est applicable.

AGRICOM aurait dès lors dû, en ordre principal, contester les factures qu'elle reconnaît avoir reçu, dans le délai contractuellement fixé de 15 jours à partir de la réception des factures.

Subsidiairement, DELOITTE réfute l'argumentation d'AGRICOM suivant laquelle le délai de contestation n'aurait commencé à courir qu'à partir du moment où elle était en possession de l'avis fiscal de Maître STEICHEN, alors que d'une part, les prestations facturées concernent également des services n'ayant aucun rapport avec les points analysés par Maître STEICHEN, et que de l'autre, elle admet avoir eu connaissance des conclusions de Maître STEICHEN bien avant l'envoi de son avis écrit, soit au mois de septembre 2015, de sorte qu'en tout état de cause, elle aurait dû contester les factures dans les 15 jours de la connaissance des éléments litigieux.

DELOITTE fait encore valoir à titre plus subsidiaire qu'AGRICOM n'établirait pas avoir émis des contestations précises et formelles à l'encontre des factures.

Les contestations écrites des 11 et 25 avril 2016 auraient été manifestement en dehors du délai de contestation de 15 jours en ce qui concerne les factures des 18 février et 5 octobre 2015 et le paiement sans réserves d'un acompte de 58.500,- EUR le 28 octobre 2015 serait à considérer comme une présomption d'acceptation des factures.

Concernant la facture du 14 avril 2016, contestée suivant courrier du 25 avril 2016, DELOITTE considère que les contestations n'ont pas un niveau de précision suffisant pour faire échec à l'application du principe de la facture acceptée.

En ordre subsidiaire, DELOITTE base sa demande sur la responsabilité contractuelle d'AGRICOM, qui devrait être tenue au respect de son obligation de paiement des factures face à l'exécution intégrale de ses obligations par DELOITTE, alors que ses conclusions quant à l'application de l'article 22 L.I.R. n'auraient pas été invalidées par le mémorandum STEICHEN.

Elle conteste encore les allégations suivant lesquelles certains des honoraires seraient inappropriés, alors qu'ils concerneraient deux réunions tenues les 4 février et 2 mars 2016

dont l'unique but aurait été de discuter des factures contestées. Elle considère que la preuve de ces allégations ne serait pas rapportée.

A titre infiniment subsidiaire, DELOITTE invoque la responsabilité délictuelle d'AGRICOM, alors qu'elle aurait subi un préjudice en relation causale avec la faute d'AGRICOM consistant à ne pas avoir payé ses honoraires, préjudice qu'il s'agirait de réparer par le paiement des prestations facturées.

En tout dernier ordre de subsidiarité, DELOITTE offre de prouver les prétentions par l'audition de témoins et par expertise.

Concernant la demande dirigée par AGRICOM, AGRIFUNDS et BIOHOLDINGS contre DELOITTE, celle-ci conclut en premier lieu à l'irrecevabilité de la demande d'AGRICOM basée sur la responsabilité délictuelle, en raison du principe du non-cumul des actions en responsabilité contractuelle et délictuelle, les parties étant liées par un contrat.

Quant au fond de cette demande, DELOITTE conteste l'existence d'une faute contractuelle dans son chef, alors qu'elle aurait rendu des avis fiscaux en adéquation avec la législation en vigueur.

En ordre subsidiaire, DELOITTE se réfère à la clause limitative de responsabilité contenue dans les conditions générales applicables aux lettres d'engagement liant les parties, pour conclure que la clause est valable dans la mesure où elle n'édicte pas une exclusion générale de sa responsabilité, mais uniquement une limitation de celle-ci en ce que DELOITTE n'encourt aucune responsabilité du fait de l'application par le client des conseils prodigués, sauf en cas de faute lourde dans son chef. A défaut de preuve d'une faute lourde, sa responsabilité ne pourrait dès lors pas être engagée.

En ordre infiniment subsidiaire, DELOITTE formule une offre de preuve par expertise, afin de prouver qu'elle n'a commis aucune faute lourde.

Subsidiairement, et pour autant que sa responsabilité serait retenue, DELOITTE conteste les montants réclamés par AGRICOM.

Elle considère qu'il n'y a pas lieu de rembourser le montant des honoraires d'ores et déjà payés, alors que les prestations facturées ont été fournies et qu'aucune faute ayant causé un préjudice n'a été établie dans son chef.

De même, les honoraires D-LAW seraient justifiés par le travail presté par cette société au bénéfice d'AGRICOM, qui a expressément engagé le cabinet d'avocat. Par ailleurs, AGRICOM ne rapporterait pas la preuve du paiement des honoraires D-LAW.

Elle conteste finalement la demande tendant au paiement des honoraires de l'étude BONN STEICHEN & PARTNERS, alors qu'AGRICOM base toute sa demande sur l'avis émis par ce cabinet d'avocats, ce qui prouverait l'utilité de cette dépense pour AGRICOM, de sorte que les honoraires litigieux devraient rester à sa charge. Par ailleurs, AGRICOM ne prouverait pas avoir payé la somme réclamée à ce titre.

En ordre subsidiaire, DELOITTE invoque les conditions générales applicables au contrat entre parties, qui limitent les dommages et intérêts payables le cas échéant par

DELOITTE à la somme des honoraires payés, soit en l'espèce la somme de 58.500,- EUR.

Concernant la demande d'AGRIFUNDS et BIOHOLDINGS sur la base délictuelle, DELOITTE conclut à l'absence de toute faute délictuelle dans son chef. Elle affirme en effet que l'initiative de procéder à l'acquisition d'une LossCo aurait émané du conseil d'administration d'AGRICOM, et non de DELOITTE.

Subsidiairement, quant aux montants réclamés par AGRIFUNDS et BIOHOLDINGS, DELOITTE fait valoir que dans la mesure où elle n'est pas à l'origine de l'acquisition de la LossCo, le préjudice résultant de l'inutilité de cette démarche ne pourrait être considéré comme une suite directe de l'exécution de la convention, de sorte que la demande en indemnisation devrait être rejetée.

Plus subsidiairement, DELOITTE donne à considérer qu'AGRIFUNDS et BIOHOLDINGS ne rapportent pas la preuve du paiement de la somme réclamée, ni de leur allégation suivant laquelle elles n'auraient pas réussi à revendre la LossCo.

A titre infiniment subsidiaire, DELOITTE se base sur la clause 12 de ses conditions générales pour demander reconventionnellement la condamnation d'AGRICOM à la tenir quitte et indemne de toute condamnation pouvant être prononcée à son encontre en faveur d'AGRIFUNDS et BIOHOLDINGS, alors que la décision d'acquérir une LossCo aurait été prise par le conseil d'administration d'AGRICOM.

DELOITTE formule également une demande reconventionnelle tendant à se voir allouer des dommages et intérêts à hauteur de 20.000,- EUR pour procédure abusive et vexatoire sur base de l'article 6-1 sinon de l'article 1382 du Code civil. Elle demande enfin à se voir allouer une indemnité de procédure de 10.000,- EUR dans le cadre de l'instance introduite par les parties adverses.

**AGRICOM** demande principalement à voir déclarer DELOITTE contractuellement responsable du dommage subi par elle sur base des articles 1134 et suivants et 1146 du Code civil et subsidiairement à la voir déclarer délictuellement responsable sur base des articles 1382 et 1383 du même code.

En conséquence, elle demande à voir condamner DELOITTE à lui payer la somme de 93.623,69 EUR à titre de dommages et intérêts, tout préjudice confondu ou tout autre montant, même supérieur à définir par le tribunal ou à dire d'experts, assorti des intérêts légaux à compter du décaissement, sinon à compter de l'assignation, sinon à compter du jugement à intervenir.

**AGRIFUNDS et BIOHOLDINGS** demandent à voir déclarer DELOITTE responsable sur base des articles 1382 et 1383 du Code civil des dommages subis par elles, et en conséquence à la voir condamner à payer à chacune d'elles la somme de 415.000,- EUR à titre de dommages et intérêts, tout préjudice confondu ou tout autre montant, même supérieur à définir par le tribunal ou à dire d'experts, assorti des intérêts légaux à compter du décaissement, sinon à compter de l'assignation, sinon à compter du jugement à intervenir.

AGRICOM demande encore à voir dire que le principe de la facture acceptée n'est pas applicable, qu'elle est fondée à refuser le paiement du solde restant des factures réclamé par DELOITTE sur fondement de l'article 1134-2 du Code civil ou toute autre base légale.

Elle demande subsidiairement à voir dire que les factures de DELOITTE ont été valablement contestées par elle et que DELOITTE ne prouve pas que ses services justifient le montant de ses honoraires.

AGRICOM, AGRIFUNDS et BIOHOLDINGS demandent en outre à se voir allouer chacune le montant de 10.000,- EUR à titre d'indemnité de procédure sur base de l'article 240 du Nouveau code de procédure civile, à voir condamner DELOITTE à tous les frais de l'instance et à voir ordonner l'exécution provisoire sans caution du jugement à intervenir.

AGRICOM, AGRIFUNDS et BIOHOLDINGS contestent la qualité et l'utilité des prestations facturées par DELOITTE.

AGRICOM reproche ainsi à DELOITTE de ne jamais avoir livré le mémorandum technique sur les conséquences fiscales des transactions effectuées par AGRICOM, prévue par la première lettre d'engagement, seul un courrier électronique lui ayant été adressé le 17 décembre 2014.

Elle conteste par ailleurs les conclusions proposées par DELOITTE en vue d'éviter une taxation de plus de 20 millions d'EUR, à savoir :

- la mise en place d'un emprunt convertible ;
- l'acquisition d'une société déficitaire (« loss company » ou LossCo) par les actionnaires d'AGRICOM, à savoir AGRIFUNDS et BIOHOLDINGS.

Elle aurait dès lors contacté d'autres spécialistes en matière fiscale, qui auraient contredit l'analyse de DELOITTE, affirmant de manière informelle qu'AGRICOM n'encourait pas le risque de taxation, non seulement en raison de l'applicabilité de l'article 22 bis L.I.R., mais également grâce à l'utilisation par AGRICOM des normes comptables IFRS.

Afin d'obtenir des réponses à ses doutes quant à la qualité et l'exactitude des conseils fournis par DELOITTE, elle aurait chargé Maître Alain STEICHEN, éminent spécialiste en matière fiscale, pour recevoir son opinion sur le risque de taxation des transactions effectuées par AGRICOM.

Dans son avis rendu le 20 octobre 2015, Maître STEICHEN aurait confirmé que le risque de taxation était écarté par l'exonération prévue à l'article 22 bis L.I.R. et par l'application des normes comptables IFRS.

AGRICOM se serait dès lors adressée, dès le 21 octobre 2015, à DELOITTE afin de contester la qualité de son travail ainsi que les honoraires mis en compte pour des conseils jugés inutiles.

Les parties se seraient rencontrées lors de trois réunions tenues les 4 février, 2 mars et 14 avril 2016 en vue de discuter des honoraires de DELOITTE, mais aucun accord n'aurait pu être trouvé à ces occasions. Au contraire, DELOITTE aurait même envoyé une

note d'honoraires supplémentaire, de sorte qu'AGRICOM aurait envoyé une contestation officielle par lettre recommandée et par fax le 25 avril 2016.

AGRICOM, AGRIFUNDS et BIOHOLDINGS concluent à la responsabilité de DELOITTE, qui aurait commis une faute en prodiguant des conseils erronés, contredits par les conclusions de Maître STEICHEN.

Cette faute aurait causé à AGRICOM un dommage, consistant à avoir exposé des frais inutiles, à savoir :

- 58.500,- EUR au titre des honoraires de DELOITTE d'ores et déjà payés par elle ;
- 20.491,38 EUR au titre des honoraires de D.LAW, cabinet d'avocat recommandé par DELOITTE ;
- 14.632,31 EUR au titre des honoraires dus à Maître STEICHEN pour l'avis fiscal établi par lui à la demande d'AGRICOM.

AGRICOM donne encore à considérer que DELOITTE lui réclame en outre le paiement de 184.063,23 EUR au titre du solde de ses honoraires, qu'elle considère cependant ne pas redevoir, dans la mesure où les honoraires auraient été mis en compte pour des conseils inutiles, de sorte qu'il s'agirait de frais sans contrepartie.

AGRIFUNDS et BIOHOLDINGS affirment également avoir subi un préjudice en raison des fautes commises par DELOITTE, en raison du fait qu'elles se sont portées acquéreuses d'une LossCo pour le prix total de 830.000,- EUR, ce qui se serait cependant avéré être complètement inutile et qu'elles n'arriveraient actuellement plus à revendre ladite LossCo. Elles demandent dès lors à se voir rembourser par DELOITTE le prix déboursé par elles, soit 415.000,- EUR chacune.

AGRICOM, AGRIFUNDS et BIOHOLDINGS concluent encore que la clause exclusive de responsabilité et la clause limitative du montant de la réparation contenues dans les lettres d'engagement seraient réputées non écrites, alors qu'elles videraient le contrat entre parties de sa substance, dans la mesure où elles empêcheraient les clients d'engager la responsabilité de DELOITTE lorsque celle-ci commet une faute dans l'exercice de son obligation de conseil, qui serait pourtant une obligation essentielle du contrat.

AGRICOM conclut à l'inapplicabilité de la théorie de la facture acceptée déduit de l'article 109 du Code de commerce, alors qu'en sa qualité d'expert-comptable, DELOITTE exercerait une profession libérale, à laquelle le principe de la facture acceptée serait inapplicable.

Subsidiairement, elle fait valoir qu'elle aurait valablement contesté les factures de DELOITTE. Elle argue que dans la mesure où elle n'aurait eu connaissance de l'inutilité des conseils de DELOITTE qu'après l'envoi de son avis par Maître STEICHEN, il devrait être admis que le délai pour contester les factures n'aurait commencé à courir qu'à ce moment. Ces contestations auraient par ailleurs été émises de manière informelle dans un premier temps, ce qui résulterait de courriers électroniques des 21 et 22 octobre 2015, dans lesquels AGRICOM aurait fait part de ses doutes quant aux conclusions de DELOITTE, en contradiction avec celles de Maître STEICHEN, des demandes d'AGRICOM de voir organiser des réunions au sujet du montant des honoraires, de la

tenue effective de telles réunions et finalement des courriers recommandés de contestation envoyés les 25 avril et 3 mai 2016.

La facture du 14 avril 2016 aurait de toute manière été valablement contestée dans un bref délai par ces deux courriers recommandés.

Ses contestations seraient par ailleurs justifiées, alors que les conseils donnés par DELOITTE n'auraient pas servi à résoudre un problème mal identifié qui aurait été en réalité inexistant et que certains montants facturés auraient été totalement inappropriés, telle la mise en compte de deux rendez-vous dont la seule finalité aurait été la contestation des honoraires.

AGRICOM considère dès lors qu'elle ne devrait pas être tenue au paiement des honoraires réclamés par DELOITTE.

### Appréciation

#### - La demande de DELOITTE

Il est généralement admis que les effets attachés à la facture, dont le principe de la facture acceptée inscrit à l'article 109 du Code de commerce, ne peuvent être produits que par une facture proprement dite, c'est-à-dire émanant d'un commerçant (André CLOQUET, La Facture, n°45, p.50). La facture étant un document émanant nécessairement d'un commerçant, les notes ou mémoires d'honoraires établis par les professions libérales, tel un médecin, avocat, ingénieur conseil, expert ou architecte, et qui sont adressés à leurs clients pour leur faire connaître le montant de leurs frais et honoraires, ne constituent pas des factures (André CLOQUET, n° 140, p.82 ; Cass. belge 9 juillet 1956, Pas. belge 1956, I, 1262 ; Cour 7 décembre 1993, n° 14555 du rôle, Cour 6 octobre 1997, n° 19497 du rôle).

En l'espèce, les deux parties sont constituées sous forme d'une société commerciale.

Comme les sociétés commerciales ont pour objet de faire le commerce et qu'elles n'ont pas, à l'instar du commerçant, personne physique, une double vie à la fois commerciale et civile, leurs actes sont toujours des actes de commerce (Cour, 7 juillet 2016, n° 41963 du rôle).

Il s'ensuit que le principe de la facture acceptée est applicable aux factures de DELOITTE.

DELOITTE a établi des factures les 18 février 2015, 5 octobre 2015 et 14 avril 2016. Un paiement sans réserves à hauteur de 58.500,- EUR est intervenu le 28 octobre 2015.

AGRICOM fait valoir qu'elle aurait été dans l'incapacité de contester les factures avant le mémorandum fiscal établi par Maître STEICHEN, alors que ce n'aurait été qu'à partir de ce moment qu'elle aurait pu avoir connaissance de la mauvaise qualité du travail presté et facturé.

L'acceptation de la facture constitue une manifestation d'accord au sujet de l'existence et des modalités d'un contrat et de plus une manifestation d'accord sur la créance affirmée par le fournisseur en exécution de ce contrat.

La facture est acceptée par le paiement sans réserves et par le simple silence du commerçant qui la reçoit.

Pour enlever à son silence toute signification d'adhésion, le commerçant doit prendre l'initiative d'émettre des protestations précises valant négation de la créance affirmée dans un bref délai à partir de la réception de la facture.

Or, la survenance ultérieure de faits faisant apparaître que les travaux facturés étaient le cas échéant affectés de vices dans un sens large ne fait pas obstacle à ce que par le biais de l'application de l'article 109 du Code de commerce, les factures puissent valoir comme factures acceptées à défaut de contestations dans un bref délai, avec toutes les conséquences juridiques y attachées, sans préjudice des dommages et intérêts pouvant être réclamés si les défauts constatés ont entraîné par la suite dans le chef du destinataire des factures un préjudice.

En l'espèce, il ne résulte d'aucun élément du dossier que les factures du 18 février 2015 et du 5 octobre 2015 aient fait l'objet de contestations sérieuses et circonstanciées dans un bref délai suivant leur réception. Au contraire, même après la réception de l'avis écrit par Maître STEICHEN, daté au 20 octobre 2015, AGRICOM a payé un acompte sans la moindre réserve à valoir sur les factures émises par DELOITTE.

AGRICOM fait encore état de réunions entre parties, tenues en février et mars 2016, pour conclure à la contestation des factures. Or, outre le fait que le contenu de ces réunions n'est pas établi, celles-ci sont intervenues en dehors du bref délai de contestation exigé pour faire échec à l'application du principe de la facture acceptée, même dans l'hypothèse non avérée que le point de départ du bref délai devrait être fixé à la réception de l'avis de Maître STEICHEN.

Il résulte dès lors des développements qui précèdent que les factures du 18 février 2015 et du 5 octobre 2015 n'ont pas été contestées dans un bref délai, de sorte que le principe de la facture acceptée leur est applicable.

Il résulte des pièces versées en cause que la facture du 14 avril 2016 portant sur le montant de 36.036,- EUR a été contestée, ensemble avec les deux autres factures, par courrier recommandé du mandataire d'AGRICOM du 25 avril 2016.

La facture litigieuse met en compte des prestations réalisées entre le 1<sup>er</sup> septembre 2015 et le 31 mars 2016.

Le mandataire d'AGRICOM conteste la facture dans les termes suivants : « ... *the groundlessness of the aforementioned invoice is already being evidenced by the mere fact that our client has neither requested the relevant services, nor received any thereto related feedback from your company* ».

Il conteste encore la mise en compte de deux réunions ayant eu lieu les 4 février et 2 mars 2016, avec l'argument que ces réunions avaient comme finalité de discuter au sujet des deux premières factures qui auraient été contestées.

Le tribunal constate au regard des nombreux échanges de courriers électroniques échangés pendant la période de facturation mentionnée qu'AGRICOM est malvenue de contester la commande de services à DELOITTE. Par ailleurs, tout au long de ces échanges de courriers électroniques, DELOITTE a fourni des réponses aux questions posées par AGRICOM au sujet des problèmes fiscaux en relation avec les différentes transactions d'AGRICOM.

Il y a dès lors lieu de considérer qu'à défaut de contestations plus circonstanciées quant aux reproches concrets à faire valoir à l'égard de la facture du 14 avril 2016, celle-ci est à considérer comme acceptée.

En conséquence, la demande de DELOITTE est fondée à hauteur du montant réclamé de 184.063,23 EUR avec les intérêts légaux demandés conformément à la Loi modifiée de 2004 à partir des dates d'échéance des factures jusqu'à solde.

Il n'y a pas lieu d'ordonner la majoration du taux d'intérêts, alors que cette mesure est inapplicable aux transactions commerciales.

#### - La demande d'AGRICOM

AGRICOM entend rapporter la preuve d'une inexécution fautive des obligations contractuelles de DELOITTE pour obtenir la réparation de son préjudice allégué, principalement sur une base contractuelle et subsidiairement sur une base délictuelle.

Dans la mesure où les parties sont liées par un contrat, il y a d'ores et déjà lieu de déclarer la demande sur la base délictuelle irrecevable en raison du principe du non-cumul des responsabilités contractuelle et délictuelle.

Il est reproché à DELOITTE d'avoir fait une mauvaise analyse de la situation fiscale des différentes transactions réalisées par AGRICOM depuis le transfert de son siège social de Curaçao vers Luxembourg, de manière à ce que ses conseils facturés à plus de 200.000,- EUR auraient été inutiles et auraient engendré dans le chef d'AGRICOM et de ses actionnaires des frais sans aucune contrepartie pour elles.

Ainsi AGRICOM affirme que ce serait à tort que DELOITTE aurait émis des doutes quant à l'applicabilité de l'article 22bis L.I.R. aux transactions opérées au sein d'AGRICOM et qu'elle aurait suggéré d'autres mécanismes destinés à éviter à AGRICOM une taxation très importante, à savoir le recours à un emprunt obligataire convertible ou à une LossCo, ou alors à une combinaison des deux solutions. Elle affirme qu'il se serait avéré que l'article 22bis L.I.R. était applicable auxdites transactions, sinon qu'il aurait été possible d'éviter la taxation des transactions par l'application des normes comptables IFRS.

Il y a lieu de noter d'emblée qu'il ne résulte pas des pièces versées en cause que l'administration fiscale a définitivement reconnu l'exonération fiscale des revenus

d'AGRICOM sur l'une des bases d'exonération examinées par DELOITTE ou d'autres spécialistes consultés par AGRICOM.

En effet, les bulletins d'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal, de l'impôt sur la fortune et d'établissement de la valeur unitaire pour les exercices 2014 et 2015 versés en cause précisent que les impositions sont établies sur base des déclarations de la société sous réserve d'un contrôle ultérieur, conformément à l'article 100a de la Loi générale des impôts.

La loi du 19 décembre 2008 ayant pour objet la coopération interadministrative et judiciaire et le renforcement des moyens de l'Administration des contributions directes, de l'Administration de l'enregistrement et des domaines et de l'Administration des douanes et accises et portant modification de la loi générale des impôts («Abgabenordnung») complète sous Art. 19. la loi générale des impôts du 22 mai 1931 par un nouveau paragraphe 100a libellé comme suit:

«(1) Le bureau d'imposition peut, sous réserve d'un contrôle ultérieur, fixer l'impôt en tenant compte de la seule déclaration d'impôt, et ceci sans qu'il y ait lieu d'indiquer les motifs.

(2) L'émission d'un bulletin d'impôt au sens du § 210 comporte la levée de la réserve du contrôle ultérieur.

(3) Avec l'expiration du délai de prescription de cinq ans, la réserve du contrôle ultérieur devient caduque et la fixation de l'impôt devient définitive.

(4) Les dispositions du présent paragraphe s'appliquent par analogie à d'autres bulletins émis en matière d'impôts directs, notamment ceux visés aux §§ 212a al. 1er, 214, 215, 215a, 386 et 390.»

Les bulletins d'imposition versés en cause ne constituent dès lors pas une preuve de l'analyse erronée de la situation fiscale d'AGRICOM par DELOITTE, alors qu'à l'heure actuelle l'Administration des contributions directes n'a pas émis de bulletin d'impôt au sens de l'article 210 de la Loi générale des impôts et que le délai de prescription de 5 ans n'est pas écoulé, les bulletins d'imposition ayant été établis le 12 juillet 2017.

Le seul élément de preuve à l'appui des allégations d'AGRICOM, AGRIFUNDS et BIOHOLDINGS est dès lors constitué par l'avis émis par Maître STEICHEN, qui n'a pas agi à titre d'expert indépendant dans le cadre d'une analyse contradictoire.

Il résulte des éléments du dossier qu'après avoir pris connaissance de la situation d'AGRICOM, DELOITTE a fourni son analyse en insistant sur le fait que selon elle, l'exposition au risque de taxation était réelle, de sorte qu'elle considérait comme nécessaire de mettre en œuvre des moyens susceptibles d'éliminer ce risque. Selon DELOITTE l'applicabilité de l'article 22bis L.I.R. était douteuse, en raison, d'un côté, du fait qu'avec l'échange des actions NIDERA contre des actions SWANSEA, la condition de la détention de la majorité des droits de vote n'était pas remplie, et de l'autre côté, d'une période de détention des actions NIDERA inférieure à 12 mois entre la migration d'AGRICOM vers Luxembourg (23 décembre 2013) et l'opération d'échange des actions (7 octobre 2014).

DELOITTE a dès lors suggéré la mise en place d'une structure basée sur des emprunts obligataires convertibles pour rentrer dans les prévisions de l'article 22bis L.I.R.

Les parties ont également discuté de la possibilité d'intégrer une LossCo dans la structuration fiscale, sans qu'il ne résulte clairement des échanges de courriers électroniques laquelle des parties a suggéré cette possibilité, et qui a pris l'initiative de l'acquisition de celle-ci (une société dénommée « Blade Luxembourg »).

Il résulte toutefois de l'attestation testimoniale établie par **A.**), salarié de DELOITTE en charge, avec d'autres, du dossier AGRICOM, que **B.**), Partner chez DELOITTE, a expliqué aux dirigeants d'AGRICOM que l'acquisition d'une LossCo ne pouvait pas avoir de bénéfices rétroactifs au niveau fiscal et il a suggéré la mise en place d'un emprunt obligataire convertible, qui serait suffisant à lui seul pour éviter la taxation. AGRICOM aurait cependant demandé d'analyser si l'acquisition d'une LossCo pouvait garantir un niveau de sécurité plus élevé, à étudier dans le cadre d'un « plan B ». Suite à cette demande, DELOITTE a élaboré un document analysant tant une solution prévoyant la mise en place d'un emprunt convertible seul qu'une alternative dans laquelle une LossCo serait intégré dans la structure.

Ces solutions furent présentées à AGRICOM par courrier électronique du 31 décembre 2014.

Il y a lieu de noter qu'il n'est pas contesté qu'AGRICOM cherchait une solution lui permettant d'exclure tout risque de taxation et que tant DELOITTE que Maître STEICHEN n'ont pas pu exclure de manière définitive que l'article 22bis L.I.R. pouvait être inapplicable, même si pour Maître STEICHEN, ce risque était beaucoup moins important que ce qui avait été soutenu par DELOITTE.

Il est également à noter que tant DELOITTE que Maître STEICHEN ont proposé des solutions alternatives pour l'hypothèse où l'article 22bis L.I.R. serait inapplicable. Alors que DELOITTE proposait, comme indiqué ci-avant, de mettre en place un emprunt obligataire convertible, avec ou sans l'utilisation d'une LossCo, Maître STEICHEN proposait un changement de référentiel comptable en ayant recours aux normes comptables IFRS. Cette dernière solution a été critiquée par DELOITTE, exprimant la crainte qu'un tel changement attirerait l'attention de l'administration fiscale luxembourgeoise. Le tribunal constate à cet égard que contrairement aux affirmations d'AGRICOM, celle-ci avait intégré les normes comptables Lux GAAP au moment de la migration de Curaçao vers Luxembourg.

Il ne résulte par ailleurs pas des éléments du dossier qu'AGRICOM ait accepté le risque de tout miser sur l'application de l'article 22bis L.I.R., alors que les parties s'accordent sur le fait qu'AGRICOM a opté pour la solution relative aux normes comptables IFRS.

En outre, il n'est pas établi que la solution proposée par DELOITTE n'aurait pas permis d'atteindre le but recherché, à savoir l'exonération fiscale des opérations réalisées par AGRICOM.

Le tribunal considère par ailleurs que le fait de proposer, sur demande de son client, une solution écartant au maximum le risque de taxation ne doit pas être considéré comme une

faute, même s'il s'avère le cas échéant par la suite qu'une autre solution, moins sécurisante, aurait également permis d'éviter la taxation.

Il résulte de l'ensemble des considérations qui précèdent qu'AGRICOM ne rapporte pas la preuve d'une faute dans le chef de DELOITTE en relation causale avec un prétendu préjudice dans son chef, de sorte qu'il y a lieu de déclarer sa demande non fondée.

### La demande d'AGRIFUNDS et BIOHOLDINGS

Ces sociétés, actionnaires d'AGRICOM, demandent à voir engager la responsabilité délictuelle de DELOITTE au motif qu'en raison de ses mauvais conseils, elles auraient acquis la LossCo Blade Luxembourg au prix de 830.000,- EUR, alors que celle-ci ne leur aurait été d'aucune utilité, dans la mesure où l'exonération fiscale des revenus de capitaux d'AGRICOM aurait pu être obtenue par d'autres moyens moins onéreux. Elles affirment par ailleurs qu'elles n'auraient pas réussi à revendre la LossCo pour minimiser leur préjudice, de sorte qu'elles demandent à voir réparer leur préjudice à hauteur de 415.000,- EUR chacune.

Le tribunal constate qu'AGRIFUNDS et BIOHOLDINGS ne prouvent pas avoir entrepris de quelconques démarches en vue de la revente de la LossCo.

Par ailleurs, il n'est pas établi au regard des éléments du dossier, contrairement aux affirmations d'AGRIFUNDS et BIOHOLDINGS, que DELOITTE aurait été à l'origine de la décision d'acquérir une LossCo. En effet, tel qu'énoncé ci-avant, il résulte de l'attestation testimoniale de **A.)** que les dirigeants d'AGRICOM avaient été informés que la solution basée sur l'emprunt convertible serait efficace même sans l'acquisition d'une LossCo.

Il résulte par ailleurs des échanges de courriers électroniques que c'est AGRICOM elle-même qui a trouvé la LossCo qu'elle estimait correspondre à ses besoins. Ainsi, dans son courrier adressé le 26 décembre 2014 à **D.)** (l'un des administrateurs d'AGRICOM), **C.)**, administrateur d'AGRICOM, affirme avoir trouvé une LossCo correspondant aux besoins d'AGRICOM (« *I found a Luxembourg entity with an available loss carry...* »).

Le conseil d'administration d'AGRICOM a décidé d'acquérir cette LossCo le 31 décembre 2014, le jour même où DELOITTE a fait parvenir à AGRICOM et notamment **C.)**, diverses solutions en vue de garantir l'exonération fiscale, dont celle relative à l'acquisition d'une LossCo en combinaison avec un emprunt obligataire convertible, ce courrier contenant cependant encore des réserves à considérer quant aux conséquences des différentes solutions envisagées (sous la rubrique « points of consideration » ; pièce 24, 1) de Maître COHRS).

Il ne résulte pas des éléments du dossier qu'AGRICOM aurait chargé DELOITTE d'une due diligence à cet égard, ou que DELOITTE ait été d'une quelconque manière impliquée dans le choix de la société en question.

Le fait que DELOITTE ait élaboré un plan intégrant la LossCo et qu'elle se soit penchée sur les implications fiscales du mécanisme choisi est insuffisant pour affirmer que DELOITTE a fautivement conseillé cette voie, alors qu'il résulte de l'attestation testimoniale mentionnée ci-avant que c'était AGRICOM qui voulait s'assurer d'un niveau de sécurité plus important en intégrant ce mécanisme.

Il n'est par ailleurs pas établi qu'AGRIFUNDS et BIOHOLDINGS ne se servent pas de la LossCo.

Il y a lieu d'en conclure qu'aucune faute délictuelle ne peut être retenue à charge de DELOITTE à l'égard d'AGRIFUNDS et BIOHOLDINGS, de sorte que la demande est à rejeter.

#### Les demandes en indemnité de procédure et en application de l'article 5 de la Loi modifiée de 2004

Toutes les parties en cause demandent à se voir allouer une indemnité de procédure sur base de l'article 240 du Nouveau code de procédure civile.

Eu égard à l'issue du litige, les demandes d'AGRICOM, AGRIFUNDS et BIOHOLDINGS ne sont pas fondées à ce titre.

Le tribunal admet par ailleurs que DELOITTE n'établit pas en quoi il serait inéquitable de laisser à sa charge l'entièreté des frais non compris dans les dépens, de sorte que sa demande est à rejeter.

DELOITTE demande encore de se voir allouer le montant de 5.000,- EUR pour les frais de recouvrement encourus à la suite du retard de paiement.

Aux termes de l'article 5, 3) de la Loi modifiée de 2004 « Le créancier est en droit de réclamer au débiteur, outre le montant forfaitaire visé au paragraphe (1), une indemnisation raisonnable pour tous les autres frais de recouvrement venant en sus dudit montant forfaitaire et encourus par suite d'un retard de paiement du débiteur. Ces frais peuvent comprendre, notamment, les dépenses engagées pour faire appel à un avocat ou à une société de recouvrement de créances ».

Sur cette base, il y a lieu de déclarer la demande de DELOITTE fondée à concurrence de 1.200,- EUR.

#### La demande reconventionnelle de DELOITTE

DELOITTE demande à se voir allouer le montant de 20.000,- EUR alors qu'elle considère que la demande d'AGRICOM, AGRIFUNDS et BIOHOLDINGS serait à qualifier de procédure abusive et vexatoire en application des articles 6-1 sinon 1382 du Code civil.

L'exercice d'une voie de recours ne dégénère en faute pouvant justifier l'allocation de dommages et intérêts que s'il constitue un acte de malice ou de mauvaise foi ou au moins une erreur grave équipollente au dol. Les prédites conditions n'étant pas remplies en l'espèce, il y a lieu de déclarer la demande en dommages et intérêts pour procédure abusive et vexatoire non fondée.

#### L'exécution provisoire et la distraction des frais et dépens

Les jugements rendus en matière commerciale sont exécutoires par provision de plein droit, mais moyennant caution. L'exécution provisoire sans caution ou justification de

solvabilité suffisante ne peut être ordonnée que dans les cas autorisés par l'article 567 du Nouveau code de procédure civile, à savoir, lorsqu'il y a titre non attaqué ou condamnation précédente dont il n'y a pas appel.

Tel n'étant pas le cas en l'espèce, il n'y a pas lieu d'ordonner l'exécution provisoire du présent jugement sans caution.

Enfin, l'assistance d'un avocat n'étant pas requise en matière commerciale, la demande en distraction des frais et dépens n'est pas fondée.

### **Par ces motifs:**

Le tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg, deuxième chambre, siégeant en matière commerciale, statuant contradictoirement,

**Joint** les rôles inscrits sous les numéros 177101 et 180325,

**Reçoit** les demandes en la forme,

**Déclare** la demande de la société à responsabilité limitée DELOITTE TAX & CONSULTING fondée pour le montant de 184.063,23 EUR,

**Condamne** la société anonyme AGRICOM HOLDINGS à payer à la société à responsabilité limitée DELOITTE TAX & CONSULTING le montant de 184.063,23 EUR avec les intérêts légaux au taux directeur de la Banque Centrale Européenne majoré de 8 points en application de l'article 3 de la loi modifiée du 18 avril 2004 relative aux délais de paiement et aux intérêts de retard, à partir des dates d'échéance des factures jusqu'à solde,

**Dit** non fondée la demande en majoration de trois points du taux d'intérêt,

**Dit** les demandes de la société anonyme AGRICOM HOLDING, de la société anonyme de droit suisse AGRIFUNDS AG et de la société de droit maltais BIOHOLDINGS LTD. non fondées et en déboute,

**Dit** les demandes sur base de l'article 240 du Nouveau code de procédure civile non fondées et en déboute,

**Dit** la demande de la société à responsabilité limitée DELOITTE TAX & CONSULTING sur base de l'article 5 de la loi modifiée du 18 avril 2004 relative aux délais de paiement et aux intérêts de retard fondée à concurrence de 1.200,- EUR,

**Condamne** la société anonyme AGRICOM HOLDING à payer à la société à responsabilité limitée DELOITTE TAX & CONSULTING le montant de 1.200,- EUR,

**Dit** la demande reconventionnelle de la société à responsabilité limitée DELOITTE TAX & CONSULTING pour procédure abusive et vexatoire non fondée et en déboute,

**Dit** non fondées les demandes en exécution provisoire sans caution et en distraction des frais et dépens de l'instance,

**Condamne** la société anonyme AGRICOM HOLDING, la société anonyme de droit suisse AGRIFUNDS AG et la société de droit maltais BIOHOLDINGS LTD. à tous les frais et dépens de l'instance.